

## DA INSTALAÇÃO FÍSICA À PRESENÇA DIGITAL SIGNIFICATIVA - ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NA ERA DIGITAL

### Da Instalação Física à Presença Digital Significativa - Estabelecimento Estável na Era Digital

O presente artigo pretende analisar de forma sumária a linha evolutiva do tradicional conceito de estabelecimento estável assente em pressupostos de presença física, material, temporal e geograficamente delimitada até ao encontro de novos elementos de conexão que permitam evidenciar uma presença digital significativa legitimadora da tributação.

#### PALABRAS CLAVE

Estabelecimento estável; digital; BEPS; OCDE

### From The Physical Presence To A Significant Digital Presence - The Permanent Establishment In The Digital Age

This article intends to briefly analyse the evolution of the classic concept of permanent establishment based on physical presence up to the search of a new nexus based on significant digital presence.

#### KEY WORDS

Permanent establishment; digital; BEPS; OECD

Fecha de recepción: 26-9-2019

Fecha de aceptación: 27-9-2019

### 1 · INTRODUÇÃO

A desmaterialização e digitalização das transações comerciais e, de um modo geral, do funcionamento da economia e das empresas, com todos os reconhecidos benefícios para a criação de valor e bem-estar coletivos, tem vindo ao longo dos tempos a colocar interessantes desafios em sede direito internacional clássico, e aos próprios sistemas tributários domésticos, em especial em lidar com a alteração de paradigma no tráfego comercial internacional ditada pelas mudanças ao nível das tecnologias da informação e da comunicação.

Há muito que se assiste à transformação do comércio tradicional - caracterizado pela existência física, proximidade geográfica, e por uma nítida distinção entre consumidor e fornecedor - em modelos de negócio fortemente desmaterializados, de grande mobilidade, cujas empresas fornecedoras de bens ou serviços predominantemente intangíveis não têm presença física nos mercados em questão.

Uma das áreas onde aqueles desafios se manifestam de forma mais premente é a das normas de repartição das competências para tributar os rendimentos provenientes de transações transnacionais realizadas por empresas cuja única presença no mercado de destino é, não mais física, mas apenas digital.

Com efeito, a crescente desmaterialização, intangibilidade e mobilidade que caracterizam a era digital colocaram na ordem do dia o debate sobre a oportunidade de redesenhar ou reinterpretar à luz das

características do universo digital o princípio da tributação na fonte e, em especial, o modelo clássico de estabelecimento estável (“EE”) assente em elementos de conexão cuja operacionalidade depende da identificação uma realidade tangível, corpórea e demarcada geograficamente.

### 2 · O CONCEITO CLÁSSICO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

O crescimento do comércio internacional no início do século XX e as preocupações em torno da sobreposição de imposições tributárias pelas várias jurisdições sobre as mesmas transações foram o impulso fundamental para a formulação e aceitação recíproca de um conjunto de princípios de direito internacional tributário que tiveram como objetivo facilitar o tráfego comercial através da prevenção, atenuação ou mesmo eliminação dos fenómenos de dupla tributação.

A repartição das pretensões tributárias e, em especial, o conceito de EE terão obtido o seu primeiro consenso alargado com a aprovação do Modelo de Convenção de 1928 da Sociedade das Nações, o qual esteve na base do Modelo da Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (“MCOUDE”), aprovado em 1963.

Desde então, e regra geral, as normas convencionais determinam que os lucros (“business profits”) obtidos por uma entidade são tributáveis exclusivamente na jurisdição onde essa entidade tenha a sua residência fiscal (Estado da residência), salvo se

essa entidade desenvolva a sua atividade noutro Estado através de um EE aí situado; caso em que esse Estado (i.e. o Estado da fonte) poderá tributar os lucros atribuídos a esse EE (mas apenas na medida dessa imputação).

Na análise da repartição dos poderes de tributação entre Estado da residência e (pretensão) Estado da fonte sobre os lucros de uma entidade - e que não se reconduzam a nenhuma das categorias de rendimento expressamente tratadas na convenção aplicável - haverá que determinar se a presença de determinada entidade não residente é suscetível de qualificar como um EE.

Questão diferente, e porventura igualmente complexa, será a determinação, a jusante, da medida da imputação dos lucros obtidos pela entidade não residente ao EE por cuja existência se concluiu.

Poderemos assim dizer que o conceito de estabelecimento estável apresenta necessariamente duas dimensões: uma de natureza conceptual ou qualificativa, através de qual se permite concluir pela existência ou não de um EE e, assim, pela existência ou não da legitimidade de um outro Estado que não o da residência em tributar os lucros de uma entidade; e uma outra de natureza quantitativa, através da qual se permite saber o *quantum* sobre o qual o Estado da fonte está legitimado a exercer o seu poder tributário.

Na sua vertente conceptual ou qualificativa (que é aquela de que aqui nos ocupamos), a definição de EE estabelece um limiar de conexão efetiva de uma entidade estrangeira com determinada jurisdição através da verificação de determinados elementos objetivos. Uma vez verificado esse limiar, encontrar-se-á legitimado o poder da jurisdição em causa em tributar os lucros da entidade não residente.

Classicamente, o conceito de EE assenta em dois distintos indícios de conexão efetiva ou de presença substancial da entidade não residente no Estado da fonte: (i) a existência de uma instalação fixa através do qual a entidade não residente desenvolve, no todo ou em parte, a sua atividade (salvo se as atividades aí desenvolvidas se relevarem de caráter meramente auxiliar ou preparatório); ou (ii) a existência de uma pessoa, singular ou coletiva, que atua por conta da entidade não residente e que tenha poderes, e habitualmente os exerça, para concluir contratos em nome dessa entidade por conta da entidade não residente.

O denominador comum aos dois critérios qualificativos acima referidos é a existência de um nível

mínimo de presença física da entidade não residente noutra jurisdição.

Foi precisamente o requisito da presença física que terá contribuído significativamente para a imobilização no tempo, e conseqüente inadequação, do clássico conceito de EE previsto nas convenções para responder às novas realidades do comércio digital.

Em concorrência com o reconhecimento dos benefícios que a evolução das tecnologias digitais possa trazer (e trouxe) para economia e para o bem-estar social, muitas jurisdições se insurgiram contra a alegada impotência dos requisitos de uma presença física subjacente ao conceito clássico de EE perante a crescente desmaterialização do tráfego jurídico e comercial.

Com efeito, em modelos de negócios predominantemente digitais, uma empresa estrangeira poderá desenvolver todo o tipo de contatos e realizar vários tipos de transações potencialmente tributáveis com os clientes de múltiplas outras geografias sem que para isso tenha qualquer presença física nesses mercados. Referimo-nos ao exemplo fácil de todas as transações entre empresa e clientes realizadas através de websites, aplicações de telemóvel, e-mail, entre outros, sem qualquer suporte físico na geografia onde se encontram aqueles clientes.

O resultado desta inadequação do clássico conceito de EE para responder às novas realidades comerciais de era digital é hoje apontado por muitos: a frustração de muitas jurisdições perante a impossibilidade de tributarem, ao abrigo das normas convencionais vigentes (e, em muitos casos, das normas domésticas vigentes) a criação de valor e a obtenção de benefícios pretensamente realizados ou obtidos nos seus mercados por empresas digitais não residentes.

### 3 · NOVOS ELEMENTOS DE CONEXÃO DO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL - A PRESENÇA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA

A falência do conceito clássico de EE há muito que tem vindo a ser apontada pela doutrina e estudada no seio da OCDE.

Sob a pressão do desenvolvimento exponencial do comércio via *internet*, foi em 2003 que se incluiu pela primeira vez nos Comentários ao MCOCDÉ a referência à qualificação de um servidor informático como uma presença física suscetível de despole-

tar a existência de um EE (quando os demais requisitos previstos no art.º 5.º do MCOCDE se encontram previstos).

Refira-se que embora tais referências constem ainda da mais recente versão dos Comentários ao MCOCDE, a solução foi desde logo objeto de várias críticas, apontando-se que a possibilidade de um servidor constituir um EE se traduziria numa solução iníqua para responder aos desafios da tributação do comércio eletrônico e da digitalização da economia em geral, na medida em que, por um lado, a localização geográfica do servidor poderá não ter qualquer relação (e na maior parte das vezes não o terá) com a geografia dos mercados onde é gerado o rendimento e criada o valor que se visa tributar. Por outro lado, sempre se dirá que se tratou de uma solução técnica que se mantém altamente permeável ao legítimo planeamento fiscal por parte de grandes grupos económicos internacionais.

Mais recentemente, os desafios tributários decorrentes da digitalização da economia de um modo geral vieram a ser, e continuam a ser, objeto de profunda análise no contexto do plano de ação implementado pela OCDE para o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação (“*Base Erosion and Profit Shifting*” - “*BEPS*”).

No Relatório Final da Ação 7 do BEPS (“*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”) concluiu-se que a definição de estabelecimento estável requeria mudanças estruturais destinadas a fazer face aos desafios tributários criados por novos modelos de negócio fortemente digitais.

As alterações propostas ao conceito de estabelecimento estável no contexto da Ação 7 do BEPS, e que vieram a ser adotadas pelo texto da Convenção Multilateral para Prevenir a Erosão das Bases Tributáveis e a Transferência de Lucros (“*Instrumento Multilateral*” ou “*MLI*”), não tiveram, contudo, um âmbito generalizado, visando apenas algumas questões específicas identificadas quanto a um segmento do comércio digital.

Com efeito, estas alterações - que passaram pela limitação das exceções ao conceito de EE referentes a atividades meramente preparatórias ou auxiliares e pela previsão de regras que prevenissem a fragmentação artificial de atividades no seio de grandes grupos económicos - não alterando o critério fundamental da presença física enquanto nexos de conexão com a jurisdição da fonte, não foram ainda

de forma a responder aos mais importantes desafios de alocação de poderes tributários nos casos de modelos de negócios digitais sem qualquer presença física nas jurisdições que são fontes de receitas.

Foi no âmbito do Relatório Final da Ação 1 do BEPS (“*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”) que o tema mereceu uma análise profunda. Aqui conclui a OCDE que embora a digitalização da economia pudesse agravar as questões de erosão de base tributária e transferência artificial de lucros verificadas relativamente a todas as áreas de negócio em geral, as questões autónomas despoletadas pela digitalização da economia ao nível dos impostos diretos referem-se de forma genérica à questão da repartição dos poderes tributários entre jurisdições na era digital.

No contexto do Relatório Final da Ação 1, foram discutidas várias possíveis soluções essa mesma questão: a determinação de novos elementos de conexão do EE; a tributação mediante retenção na fonte de determinadas transações digitais pré-definidas; ou a previsão de um imposto generalizado sobre as transações digitais (“*equalisation levy*”).

Nenhuma das alternativas veio, contudo, a ser expressamente recomendada. Ao invés, no que a este tema diz respeito, foi criado no seio da OCDE o grupo de trabalho “*Task Force on Digital Economy*”, o qual ficou incumbido de continuar o trabalho de análise e monitorização do impacto dos desenvolvimentos das tecnologias no comportamento dos agentes económicos. Da continuação deste estudo, resultou a análise daquelas alternativas de forma mais aprofundada no Relatório Intercalar da OCDE «*Tax Challenges Arising from Digitalisation* (Desafios da digitalização) - *Interim Report 2018* (“*Relatório Intercalar*”), estando novas conclusões previstas para o ano 2020 aquando da emissão do relatório final.

No que à proposta de determinação de novos elementos de conexão suscetíveis de evidenciar uma presença económica significativa diz respeito, a OCDE parece evoluir no sentido de que a existência de um EE deverá continuar a depender de um limiar de conexão efetiva entre determinada entidade não residente e uma jurisdição mas, simplesmente, a essa “conexão efetiva” não deverá mais ficar sujeita a um mínimo de presença física.

Por outras palavras, se o clássico conceito de EE assenta numa necessária identidade entre presença económica e presença física, a evolução do mesmo parece ir no sentido de que a presença económica

qualificadora de um EE poderá ser independente de uma presença física substancial ou mesmo de alguma sequer.

Segundo entendemos não estaremos aqui perante um novo elemento de conexão - esse será, em qualquer dos casos, o nexó económico significativo - mas antes, sim, perante a procura de novos elementos que visem concretizar aquele nexó económico tributariamente relevante, distintos do clássico elemento físico temporal e geograficamente bem delimitado; tendo sempre por base, tanto aquele como estes, a expressão de uma presença económica significativa.

A digitalização da economia e das transações comerciais permite a qualquer empresa desenvolver a sua atividade à distância, criar riqueza e obter rendimentos em múltiplas jurisdições sem qualquer presença física nas mesmas.

Adicionalmente, os novos modelos de negócios essencialmente digitais veem o seu valor assente em bens imateriais ou intangíveis cuja valorização ou mensuração não é viável em termos práticos ou, quando o são, não necessariamente demonstram uma legítima conexão com determinada jurisdição.

Por fim, outra característica comumente apontada aos modelos de negócio digitais é importância da recolha de informação / dados e o papel que os próprios usuários assumem no desenvolvimento do negócio e na recolha ou transmissão dessa informação e, assim, na criação de valor pela empresa.

É precisamente por referência a estas características das atividades digitais que a OCDE se propõe a buscar novos elementos de conexão que permitam justificar a existência de presença económica significativa e, assim, de uma legitimidade tributária das jurisdições onde esses intangíveis ou os usuários se localizam.

Neste sentido, considera a OCDE que o critério primacial suscetível de evidenciar uma presença económica significativa de uma empresa não residente em determinado mercado de outra jurisdição será a receita obtida nesse mercado (mas desde que a jurisdição onde se verifica o consumo e a jurisdição de onde provêm os pagamentos sejam a mesma). A escolha da receita acima de um determinado limiar enquanto elemento de conexão terá ainda a vantagem de permitir uma maior certeza e clareza quanto à imposição de tributária bem como menores custos de *compliance* para os contribuintes em comparação com outros critérios ou elementos de conexão.

A OCDE reconhece, contudo, que um elemento de conexão baseado exclusivamente na receita obtida em determinada jurisdição poderá não ser adequado por si só para justificar a existência de uma *presença económica significativa*, nomeadamente caso não haja uma relação direta e evidente entre a receita gerada e a atividade digital desenvolvida nesse mercado.

Com efeito, segundo a OCDE, subjacente a esta presença económica significativa não estará somente a exigência de uma receita acima de um determinado limiar mas sim que a mesma provenha de uma atividade realizada na mesma jurisdição, à distância, através de meios digitais.

Para demonstrar a ligação da receita obtida a uma atividade digital - e, assim, de uma presença económica significativa - poderá ser necessário o recurso a outros critérios referentes à (i) evidência da utilização de meios digitais ou, pelo menos, que permitam a realização de transações de forma remota (v.g. plataforma digital ou website especificamente desenhado para determinada jurisdição); e (ii) à participação dos próprios utilizadores na plataforma digital e na recolha e transmissão de informação ou dados para a própria empresa ou para terceiros (v.g. outros utilizadores).

Mas se estes novos elementos de conexão propõem responder à questão de saber onde deverá ser tributada a criação de valor gerada pelo atividade desenvolvida por recurso à tecnologia digital, os mesmos são omissos quanto à alocação de lucros a cada jurisdição com a qual a entidade não residente desenvolve, remotamente, a sua atividade.

Tanto mais assim será quanto se atente que também as atuais regras de alocação de lucros a um EE que implicam uma análise das funções, ativos e riscos prosseguidos e assumidos pelo mesmo poderão não ser adequadas no caso de uma entidade com uma presença económica significativa mas sem presença física, sem elementos tangíveis e sem pessoal nos mercados onde essa presença já foi confirmada.

Neste sentido, concluiu a OCDE que também as atuais regras que fundamentam a imputação de lucros ao clássico EE deverão ser objeto de estudo e adaptação por forma a encontrar critérios de imputação que tenham também em conta a avaliação e identificação dos intangíveis utilizados pela empresa e/ou o papel dos utilizadores na execução de certas funções por conta da própria empresa.

Aguardam-se, neste momento, por desenvolvimentos do Relatório Intercalar e que deverá trazer novas conclusões em 2020.

#### 4 · PACOTE FISCAL DIGITAL DA UE - ESTABELECIMENTO ESTÁVEL DIGITAL NO CONTEXTO EUROPEU

Na sequência dos trabalhos desenvolvidos pela OCDE, em 2017 a Comissão Europeia traçou como objetivo alcançar um posição coordenada da UE sobre os desafios tributação da economia digital, atendendo a que é também no mercado europeu comum onde se localizam um número significativo de utilizadores digitais sem que as respetivas empresas prestadoras de bens ou serviços digitais tenham aí a sua sede ou presença física e, nessa medida, sem que os Estados-Membros encontrem legitimidade para tributar a alegada riqueza gerada por essas atividades.

Neste contexto, em 31 de março de 2018 a Comissão apresentou uma proposta de pacote legislativo que deveria refletir a abordagem consolidada comum dos Estados-Membros aos desafios da tributação na era digital.

Dessa Pacote Fiscal Digital (*Digital Tax Package*) consta a proposta de Diretiva - COM (2018) 147 final - que pretendeu ser uma solução de longo prazo em matéria de tributação dos modelos de negócio digitais sem uma presença física relevante nos Estados-Membros, mas com uma presença digital significativa.

Esta Proposta de Diretiva visou, portanto, a adoção por parte dos Estados-Membros de um novo conceito de EE Digital decorrente da existência de uma *presença digital significativa* por parte da empresa não residente.

Nos termos da própria Exposição de Motivos constante da Proposta de Diretiva, “*O conceito de uma presença digital significativa destina-se a estabelecer um vínculo tributável numa jurisdição. Por conseguinte, deve ser visto com um complemento do conceito de estabelecimento estável existente. As regras propostas para estabelecer um vínculo tributável de uma empresa digital num Estado-Membro têm por base as receitas provenientes da prestação de serviços digitais, o número de utilizadores de serviços digitais ou o número de contratos para um serviço digital*” (cf. Proposta de Diretiva COM (2018) 147 final, pág. 8).

A proposta de Diretiva parece assim adotar, ainda antes de uma tomada de decisão final por parte da OCDE a este respeito, a proposta de adaptação do conceito clássico de EE à era digital através da consagração de novos elementos de conexão que visam exprimir uma presença económica significativa (nas

palavras da OCDE) ou uma presença digital significativa (no léxico da UE): o volume de receitas provenientes da prestação de serviços ou bens por via digital; o volume de utilizadores dos serviços digitais ou dos contratos celebrados para a prestação de serviços digitais.

Segundo entendemos, os requisitos de cuja verificação a Proposta de Diretiva faz depender a demonstração, em determinado período de tributação, de uma *presença digital significativa* - e nessa medida de um EE no Estado-Membro relevante - são os seguintes (cf. art.º 4 da Proposta de Diretiva COM (2018) 147 final)

- (i) Atividade consistente na prestação de serviços digitais;
- (ii) Sendo essa atividade exercida através de um interface digital;
- (iii) E desde que verificada uma das seguintes condições:
  - Os proveitos resultantes da prestação dos serviços digitais a utilizadores situados no Estado-Membro relevante sejam superior a € 7.000.000; ou
  - O número de utilizadores desses serviços situados no Estado-Membro relevante seja superior a € 100.000; ou
  - O número de contratos comerciais de prestação de serviços digitais celebrados no mesmo período por utilizadores localizados no Estado-Membro relevante seja superior a 3.000.

Se a proposta de Diretiva surge determinada quanto à escolha e definição dos novos elementos de conexão que deverão determinar a existência de uma presença digital significativa suscetível de constituir um EE digital, a mesma é bem mais cautelosa quanto à eleição das regras que deverão quantificar o lucro imputável àquela presença digital significativa.

Segundo entendemos a proposta de Diretiva limita-se a reformular o quadro vigente e a Abordagem Autorizada da OCDE em matéria de imputação de lucros ao estabelecimento estável, mas adaptada às características distintivas das atividades digitais, i.e. à predominância dos ativos intangíveis e do papel dos utilizadores para a criação de valor nestes modelos de negócio.

Os lucros a imputar a uma presença digital significativa serão, assim, aqueles que a presença digital significativa teria obtido caso fosse uma entidade separada e independente a exercer as mesmas ativi-



dades ou similares, nas mesmas condições ou similares, tendo em contas funções desempenhadas, os ativos utilizados e os riscos assumidos através da plataforma digital utilizada.

Ainda assim, e parecendo partilhar da prudência evidenciada pela OCDE quanto a esta questão, refere a proposta de Diretiva que *“As regras propostas apenas estabelecem os princípios gerais de imputação de lucros a uma presença digital significativa dado que orientações mais específicas sobre a afetação de lucros poderiam ser desenvolvidas nas instâncias internacionais competentes ou a nível da UE”*.

## 5 · CONCLUSÕES

No panorama tributário internacional, a evolução do conceito de estabelecimento estável é ainda um processo em curso onde são mais as dúvidas que as certezas; em especial quanto à determinação e quantificação do papel dos utilizadores na criação de valor dos negócios digitais, e à forma de imputação de alocação dos lucros ao pretenso EE digital.

No seio da OCDE, a solução sugerida quanto à eventual previsão de um novo conceito de estabelecimento estável digital assente numa *“presença econónima [digital] significativa”* é apenas uma pro-

posta, entre outras destinadas a endereçar o problema da repartição de imposições tributárias no contexto de negócios digitais transnacionais.

A elevada complexidade técnica que o tema acarreta, bem como as diferentes posições e interesses dos Estados, impedem, por agora, o necessário consenso que permita à OCDE fazer recomendações em definitivo aos seus Estados membros.

Numa prática fortemente desaconselhada pela OCDE, a proposta de Diretiva da Comissão Europeia relativamente ao novo conceito de EE digital representou uma tentativa de solução unilateral que, de forma algo expetável, não logrou ainda alcançar o necessário consenso dos Estados-Membros e que terá tido uma natureza e objetivo mais políticos que técnicos.

Aguardam-se desenvolvimentos a este respeito, nomeadamente por parte da *“Task Force on Digital Economy”*, sendo certo que, na presente data e até que relevantes alterações venham a ser plasmadas na lei interna, quaisquer pretensões tributárias do Estado português em tributar negócios digitais sem uma presença física em Portugal não terão apoio na lei.

ANTÓNIO CASTRO CALDAS Y MARTIM TEIXEIRA (\*)

---

(\*) Abogados del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Lisboa)